



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO
ESCOLA PAULISTA DE POLÍTICA, ECONOMIA E NEGÓCIOS**

BEATRIZ RAMOS INEZ

SONEGAÇÃO FISCAL NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Osasco

2021

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO
ESCOLA PAULISTA DE POLÍTICA, ECONOMIA E NEGÓCIOS

BEATRIZ RAMOS INEZ

SONEGAÇÃO FISCAL NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentando à Universidade Federal de São Paulo como requisito para aprovação no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o Dr. Marcelo Rabelo Henrique

Osasco

2021

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Unifesp Osasco
e Departamento de Tecnologia da Informação Unifesp Osasco,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

I42s INEZ, Beatriz Ramos
Sonegação fiscal nos países do Mercosul / Beatriz Ramos
Inez. - 2021.
42 f. :il.

Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis) -
Universidade Federal de São Paulo - Escola Paulista de Política,
Economia e Negócios, Osasco, 2021.
Orientador: Profº Dr. Marcelo Rabelo Henrique.

1. Sonegação fiscal. 2. Mercosul. 3. Argentina. 4. Brasil. 5.
Paraguai. Uruguai. I. Henrique, Profº Dr. Marcelo Rabelo , II. TCC
- Unifesp/EPPEN. III. Título.

CDD: 345.810233

BEATRIZ RAMOS INEZ

SONEGAÇÃO FISCAL NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentando à Universidade Federal de São Paulo como requisito para aprovação no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.

DATA DA AVALIAÇÃO: 27 / 02 / 2021.

BANCA EXAMINADORA

Profº Dr. Marcelo Rabelo Henrique

Orientador – UNIFESP

Prof. Dr. Sandro Braz Silva

Examinador Interno – UNIFESP

Aos meus pais, Maria José e Antonio, meus maiores exemplos de honestidade, amor e carinho, pelo constante incentivo aos estudos e que sempre me apoiaram.

RESUMO

Considerando a dimensão do obstáculo que os países considerados Estados Parte do bloco econômico Mercosul (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai) enfrentam, o trabalho a seguir teve como objetivo analisar os incentivos dos sonegadores de impostos destes territórios através de uma pesquisa com finalidade teórica, explicativa e qualitativa, de natureza aplicada e empírica. Como ponto de partida foram apresentados os termos mais utilizados no âmbito do estudo, posteriormente foram extraídas informações das situações econômicas e tributárias dos países estudados de forma comparativa. Ao final da pesquisa pode-se concluir que o Brasil é o país que mais se difere dos demais por ser o único que não aderiu ao imposto unificado IVA. Apesar disso foi possível verificar que os países estudados possuem economias semelhantes. A Argentina, Paraguai e Uruguai passaram por reformas tributárias recentes e com isso conseguiram reduzir suas taxas de sonegação de IVA, enquanto o Brasil foi capaz de alcançar a redução de sonegação por meio de sistemas de controle e cruzamento de informações. Neste sentido, foi possível concluir que o que motiva os contribuintes do bloco econômico do Mercosul a sonegarem seus impostos é a complexidade dos sistemas tributários e falta de sistemas de controle. Como sugestão de futuras pesquisas recomenda-se realizar a comparação novamente após a apresentação dos resultados obtidos pelas reformas tributárias do Paraguai e Brasil, além da indicação para realizar a pesquisa e comparação com outros grupos de países.

Palavras-chave: Argentina. Brasil. Mercosul. Paraguai. Sonegação fiscal. Uruguai.

ABSTRACT

Considering the dimension of the obstacle that the countries considered to be part of the Mercosur economic bloc (Argentina, Brazil, Paraguay and Uruguay) face, the following work aimed to analyze the incentives of tax evaders in these territories through a research with a theoretical purpose, explanatory and qualitative, of an applied and empirical nature. As a starting point, the terms most used in the scope of the study were presented, later information on the economic and tax situations of the countries studied was extracted in a comparative way. At the end of the research, it can be concluded that Brazil is the country that most differs from the others because it is the only country that did not adhere to the unified VAT tax. Despite this, it was possible to verify that the countries studied have similar economies. Argentina, Paraguay and Uruguay underwent recent tax reforms and thus managed to reduce their VAT evasion rates, while Brazil was able to achieve a reduction in tax evasion through control and cross-information systems. In this sense, it was possible to conclude that what motivates the contributors of the Mercosur economic bloc to evade their taxes is the complexity of the tax systems and the lack of control systems. As a suggestion for future research, it's recommended to carry out the comparison again after presenting the results obtained by the tax reforms in Paraguay and Brazil, in addition to the indication to carry out the research and comparison with other groups of countries.

Keywords: Argentina. Brazil. Mercosur. Paraguay. Tax evasion. Uruguay.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - PIB <i>per capita</i>	19
Gráfico 2 - Despesa Pública com Educação per capita	20
Gráfico 3 - Posição no Ranking de Percepção da Corrupção	21
Gráfico 4 - Pontuação no Índice de Percepção da Corrupção	22
Gráfico 5 - Salário Mínimo Nacional	23
Gráfico 6 - Carga Fiscal.....	24
Gráfico 7 - Sonegação Fiscal IVA - Argentina	28
Gráfico 8 - Sonegação Fiscal - Brasil.....	30
Gráfico 9 - Sonegação Fiscal IVA - Paraguai	33
Gráfico 10 - Sonegação Fiscal IVA - Uruguai	35

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Receita Tributária por tipo de Imposto em Porcentagem do PIB - 2016	25
Tabela 2 - Receita Tributária por tipo de Imposto em Porcentagem do PIB - 2017	26
Tabela 3 - Principais Impostos e Contribuições - Argentina.....	27
Tabela 4 - Principais Impostos e Contribuições - Brasil	29
Tabela 5 - Principais Impostos e Contribuições - Paraguai.....	32
Tabela 6 - Principais Impostos e Contribuições – Uruguai	34

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFIP	<i>Administración Federal de Ingresos Públicos</i>
CBS	Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COFIS	<i>Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social</i>
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DGI	<i>Dirección General Impositiva</i>
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GRW	<i>Graetz, Reinganun e Wilde</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDU	<i>Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades</i>
II	Imposto sobre Importação
IMEBA	<i>Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios</i>
IMESI	<i>Impuesto Específico Interno</i>
INR	<i>Impuesto a la renta de no Residentes</i>
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IP	<i>Impuesto al Patrimonio</i>
IPC	Índice de Percepção da Corrupção
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado Cobrado das indústrias
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda (Pessoa Física / Jurídica)
IRACIS	<i>Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios</i>
IRAE	<i>Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas</i>

IRAGRO	<i>Impuesto a las Rentas de las Actividades Agropecuarias</i>
IRE	<i>Impuesto a la Renta Empresarial</i>
IRNR	<i>Impuesto a las Rentas de los No Residentes</i>
IRP	<i>Impuesto a la Renta de Carácter Personal</i>
IRPC	<i>Impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente</i>
IRPF	Imposto de Renda das Pessoas Físicas
ISC	<i>Impuesto Selectivo al Consumo</i>
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	<i>Impuesto al Valor Agregado</i> / Imposto sobre o Valor Agregado
Mercosul	Mercado Comum do Sul
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PIS/Pasep	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
SET	<i>Subsecretaría de Estado de Tributación</i>
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	Descrição do problema e questão de pesquisa	12
1.2	Objetivos	12
1.2.1	Geral	12
1.2.2	Específicos	13
1.3	Justificativa	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	Terminologias	14
2.2	O Mercado Comum do Sul	15
2.3	Economia do Mercosul	15
2.4	Sistemas tributários	16
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	17
4	PESQUISA E DESENVOLVIMENTO	18
4.1	Comparação econômica	18
4.1.1	PIB <i>per capita</i>	18
4.1.2	Despesa pública com educação <i>per capita</i>	20
4.1.3	Percepção de corrupção	21
4.1.4	Salário mínimo	23
4.1.5	Carga fiscal	24
4.2	Sistema tributário e sonegação fiscal	25
4.2.1	Argentina	27
4.2.2	Brasil	29
4.2.3	Paraguai	32
4.2.4	Uruguai	34
5	CONCLUSÃO	36
	REFERÊNCIAS	38

INTRODUÇÃO

Muitos países possuem o sistema tributário baseados na “confiança”, onde acredita-se que o contribuinte declare e cumpra suas obrigações fiscais. Porém há ciência de que muitos contribuintes burlam as leis, não declarando a totalidade de seus proventos, entregando falsas declarações propositalmente ou por não terem conhecimento sobre como cumprir suas obrigações legais. Segundo Siqueira e Ramos (2005) “a sonegação é resultado de um conjunto de comportamentos bastante complexo e é motivada por uma variedade de fatores”.

A sonegação fiscal é um problema internacional, atinge países já desenvolvidos e em desenvolvimento. Os estímulos que levam os agentes a realizarem tais atos são objetos de estudo de muitos trabalhos publicados ao longo dos anos, dois dos pioneiros neste âmbito foram Allingham e Sandmo (1972) que deram continuidade ao modelo seminal de Becker (1968), onde ele utiliza o raciocínio econômico para explicar os motivadores racionais para um criminoso cometer um delito, considerando seus riscos e benefícios.

Clemente e Lirio (2017) utilizaram o modelo de Graetz, Reinganun e Wilde – GRW (1986) para analisar a evasão fiscal de dois grupos de países, o grupo 1 composto pela Alemanha, Canadá, Dinamarca, Noruega, Suécia, França e Holanda, considerados países de baixa evasão fiscal, enquanto o grupo 2, composto pela Argentina, Bolívia, Colômbia, Chile, México, Peru e Brasil, eram considerados países de altas taxas evasão fiscal. A pesquisa demonstrou que é mais interessante reduzir os custos de fiscalização e alíquotas tributárias ao aumentar as multas aos sonegadores, para assim tentar reduzir a taxa de sonegação dos contribuintes.

O que se pode observar nos estudos sobre sonegação fiscal é a busca por respostas sobre o que motivam os agentes a sonegarem impostos e a como driblar esse problema que se tornou internacional.

O objetivo do presente artigo é fazer uma comparação dos sonegadores e seus motivadores, dos países que são considerados Estados Parte do bloco econômico Mercosul (Mercado Comum do Sul): Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai.

1.1 Descrição do problema e questão de pesquisa

O problema da sonegação fiscal é mundial, ocorre em países considerados mais ricos e desenvolvidos, em desenvolvimento e nos mais pobres e não desenvolvidos, porém a sua gravidade tem uma alta taxa de variação, conforme a pesquisa feita por Clemente e Lírío (2017), onde foi realizada uma comparação dos agentes sonegadores entre dois grupos de países. Mesmo após muitos estudos, a questão chave permanece em aberto: O que motiva os contribuintes dos países do Mercosul a sonegarem seus impostos?

1.2 Objetivos

A seguir serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos do presente trabalho empírico.

1.2.1 Geral

O objetivo deste artigo é fazer uma análise comparativa do que motiva os sonegadores de impostos dos países que compõem o bloco econômico Mercosul a não realizarem suas declarações conforme a lei.

1.2.2 Específicos

Os objetivos específicos do presente trabalho empírico são:

- 1) Comparar as economias dos países do MERCOSUL;
- 2) Averiguar os tributos de cada país;
- 3) Analisar as informações a respeito da receita tributária e carga tributária de cada país; e
- 4) Verificar se existem características similares na taxa de sonegação de impostos nestes países.

1.3 Justificativa

Segundo Siqueira e Ramos (2005) deve-se examinar, a partir de estudos, o comportamento do contribuinte perante o pagamento de impostos, utilizando variáveis fiscais e comportamentais relevantes.

De acordo com Siqueira e Ramos (2006) pesquisas anteriormente feitas com o objetivo de sugerir causas e soluções para o problema da evasão/sonegação fiscal não foram suficientes para dar respostas para o suposto fenômeno em sua totalidade.

Clemente e Lírio (2017) afirmam que a maioria dos trabalhos e estudos realizados sobre o assunto foram realizados nos Estados Unidos, havendo assim, a carência de trabalhos empíricos em outros países, já que a sonegação fiscal é um problema que afeta muitos outros lugares.

Considerando que ainda existem lacunas no que tange as motivações para os agentes sonegarem impostos, mesmo com a aplicação de multas, altas em muitas ocasiões, o presente estudo tem o objetivo de realizar a comparação desses motivadores em países de um mesmo bloco econômico (Mercosul), por possuírem economias e culturas semelhantes, se torna apropriado realizar o estudo com esta amostra e assim obter mais informações sobre como o problema poderia vir a ser amenizado no cenário proposto.

REFERENCIAL TEÓRICO

1.4 Terminologias

Antes de dar prosseguimento ao estudo é necessário que previamente sejam deixados claros as terminologias que muito serão utilizadas no trabalho, para assim não confundir o leitor. Inicialmente podemos definir Sistema Tributário como “[...] um conjunto de tributos e regras jurídicas tributárias vigentes em um país em determinada época” (MARTELLI; SILVA, 2016).

Bordin e Lagemann (1994) diferenciam carga tributária e carga fiscal da seguinte maneira: a primeira é composta por impostos, taxas e contribuições de melhoria (receita tributária), sem levar em consideração as contribuições sociais, enquanto a segunda considera toda a receita tributária, as contribuições sociais e possíveis outras receitas.

Moreira (2003) deixa claro que não existe conformidade nas definições de elisão e evasão fiscal no meio tributário. Segundo o autor a evasão fiscal é quando ocorre a sonegação, fraude ou simulação, sendo um meio ilegal que o contribuinte faz para não pagar corretamente seus tributos, enquanto elisão fiscal é um meio lícito em que o contribuinte arranja para não declarar seus impostos.

Ainda segundo Moreira (2003) ainda caracteriza a sonegação como sendo a ocultação de rendimentos, fazendo com que o montante de tributos a ser pago se torne menor. Fraude é a alteração de documentos para que o pagamento de tributos seja inferior.

1.5 O Mercado Comum do Sul

Segundo Lampert (1998) diante dos efeitos da globalização, do fim da Guerra Fria, da reabertura política e da redemocratização em muitos países da América do Sul, no final dos anos 1980, viu-se uma oportunidade e necessidade de criar um bloco econômico formado por esses países, com o objetivo de superar crises econômicas, políticas e sociais.

De acordo com Balbé e Machado (2008) os países fundadores do Mercosul foram o Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai a partir da assinatura do Tratado de Assunção em 1991. Houve a adesão da Venezuela em 2012, porém a mesma foi suspensa em 2016 por desobediência ao Protocolo de Adesão. Os outros países sul-americanos estão ligados ao bloco econômico como Estados Associados, com a Bolívia na situação de Estado Associado em processo de adesão.

1.6 Economia do Mercosul

O Mercosul teve início quando os países que assinaram o Tratado de Assunção lutavam contra as altas taxas de inflação e a estagnação econômica (BALBÉ e MACHADO, 2008). Ainda segundo os autores devido a planos implementados no início do bloco econômico o déficit público dos países membros reduziu significativamente, com exceção do Uruguai que demonstrou um aumento no período estudado (2003 a 2005), por outro lado todos os países apresentaram resultados positivos no que se refere a dependência estrangeira de recursos no período de 1995–2005 e melhoras no fluxo comercial nos primeiros 15 anos de assinatura do Tratado.

Apesar de terem apresentado bons resultados a interação dos países ainda é baixa e existe um desequilíbrio nas economias dos mesmos, sendo o Brasil e a Argentina os maiores responsáveis pelos resultados positivos.

1.7 Sistemas tributários

Segundo Bordin e Lagemann (1994) é necessário que haja uma adequação nos sistemas tributários dos países que integram o Mercosul, para que assim seja obtido sucesso no bloco econômico. Ainda de acordo com os autores os países que formam a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹ possuem cargas tributárias e fiscais mais elevadas que as dos países do Mercosul, do outro lado os países asiáticos possuem semelhanças com o bloco econômico em estudo.

Conforme Pinto (2001) não há no Mercosul um acordo que unifique os sistemas tributários de seus membros, o próprio Tratado de Assunção assinado em 1991 dispõe muito pouco a respeito do assunto tributário. O autor ainda cita que é indispensável que tenha harmonização econômica neste tipo de mecanismo de integração regional, pelo peso que a tributação tem sobre a economia.

Affonso (1985) esclarece que impostos diretos são impostos que incidem diretamente sobre a renda, o principal é o imposto de renda.

Pinto (2001) afirma que uma adequação dos impostos diretos impediria distorções na oferta de produtos e serviços vindos dos Estados Partes.

Siqueira, Nogueira e Souza (2001) definem impostos indiretos² como sendo aqueles que têm incidência em produtos comprados ou vendidos e serviços tomados ou prestados, são arrecadados em diversos estágios do processo de produção e venda, fazendo com que seu valor final incidente não seja totalmente claro ao consumidor ou tomador do produto ou serviço.

Segundo Pinto (2001) os impostos indiretos precisam ser harmonizados caso o Mercosul, no futuro, crie uma integração maior que a atual.

¹ Instituição econômica internacional, atualmente composta por 35 países que promove políticas melhoram o comércio, a economia e o bem-estar social mundial.

² ICMS, IPI, ISS, COFINS, PIS, CSLL e Contribuições Previdenciárias.

METODOLOGIA DE PESQUISA

A pesquisa será de natureza aplicada, pois possuirá informações que poderão ser utilizadas para ajudar na limitação do problema da sonegação fiscal dos países membros do bloco econômico do Mercosul.

O estudo terá abordagem qualitativa no que concerne a entender a motivação comportamental dos sonegadores dos países estudados.

Terá finalidade teórica, no que tange a explicar as definições dos termos utilizados no âmbito tributário e empírica no que se refere a estudar, comparar e apresentar hipóteses sobre o que motivam os contribuintes dos países estudados a sonegarem os seus impostos.

O objetivo do estudo será explicativo, pois deverá esclarecer os agentes motivadores dos sonegadores de impostos. Será composta por pesquisa bibliográfica e documental no que concerne a extração de dados para análise.

Como ponto de partida serão analisados os termos corretos que devem ser utilizados na pesquisa, pois muito se confunde, ainda, expressões como sonegação e evasão fiscal, carga tributária e carga fiscal, entre outros.

Serão apresentadas e comparadas as atuais situações das economias dos países membros do Mercosul e como funcionam os seus sistemas tributários e quais são os seus impostos de recolhimento obrigatório.

Para a demonstração dos resultados analisados serão usados gráficos e tabelas. A análise se dará sob a forma de comparação entre os métodos que cada país utiliza para fiscalizar e recolher seus impostos, além de quais métodos de controle se mostram mais eficazes ou não.

PESQUISA E DESENVOLVIMENTO

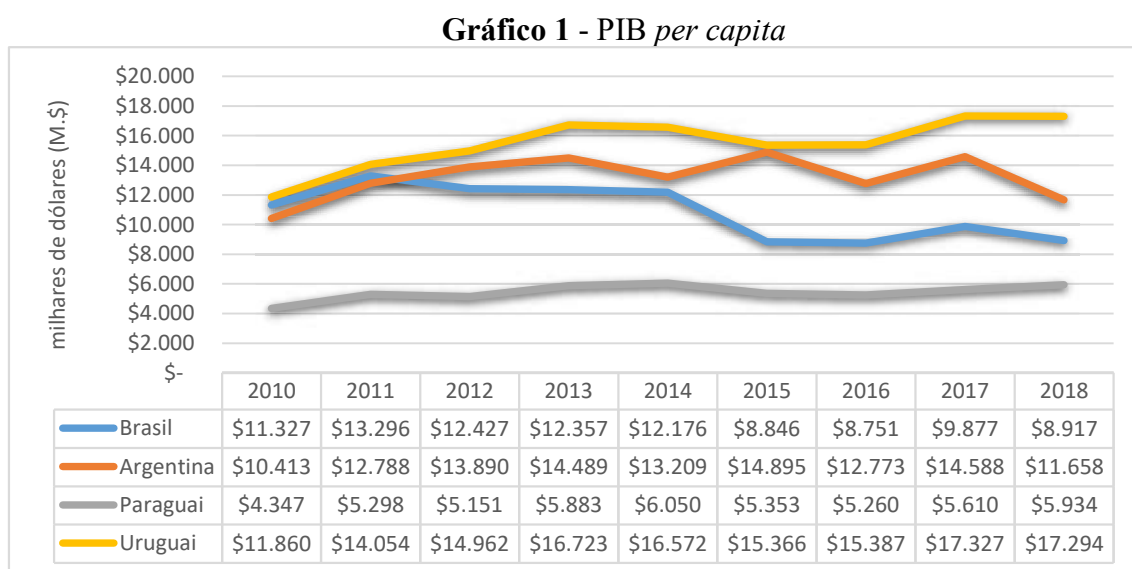
1.8 Comparação econômica

Para dar prosseguimento à pesquisa, foi realizado o recolhimento de dados econômicos dos países estudados, retirados do *Country Economy*. Informações como PIB (Produto Interno Bruto) *per capita*, despesa pública com educação, índice de percepção de corrupção, salário mínimo nacional e carga fiscal serão utilizados como bases de comparação e podem ser visualizados a seguir.

1.8.1 PIB *per capita*

O IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) define o PIB como um indicador que mede o fluxo de bens e produtos finais produzidos pelo país, estado ou cidade durante o período de um ano. Ele pode ser utilizado para realizar comparações internacionais sobre as economias dos países analisados. O PIB *per capita* pode ser utilizada para medir o quanto do PIB competiria a cada habitante do país.

Encontra-se abaixo no gráfico 1 a evolução do PIB *per capita* da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai durante o período de 2010 a 2018.



Fonte: *Country Economy* (2020)

Elaboração do autor

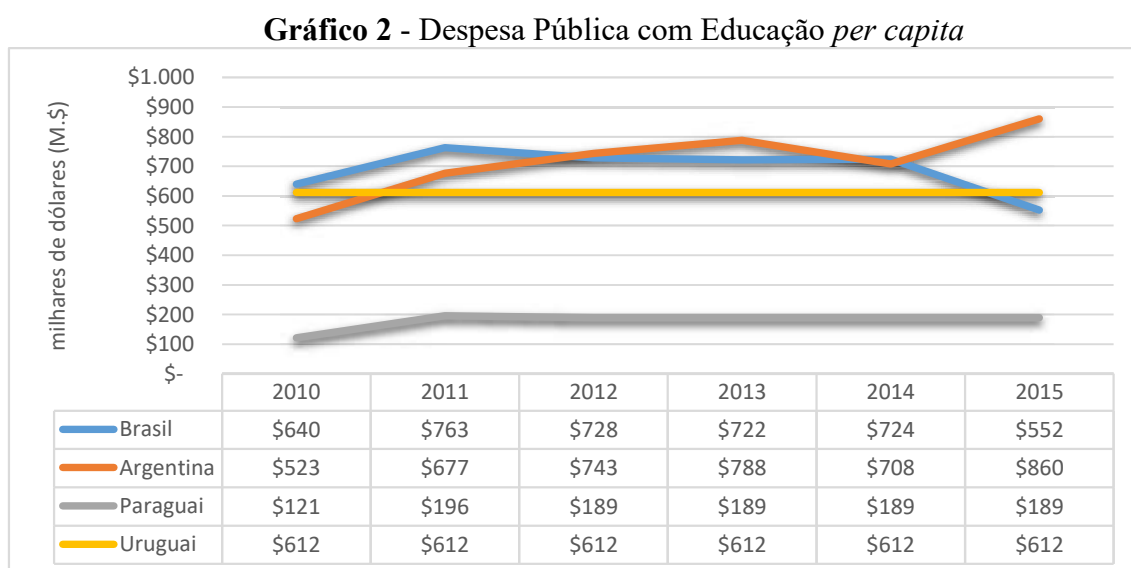
*Valores expressos em dólares (US\$)

No gráfico acima pode-se concluir que o PIB *per capita* do Uruguai é mais alto que os dos demais países durante todo o período, com poucos períodos de queda. Argentina e Brasil iniciam com valores similares até 2014, após isso o Brasil despenca e a Argentina apresenta crescimento. Enquanto isso o Paraguai segue sendo o de menor valor de 2010 a 2018.

1.8.2 Despesa pública com educação *per capita*

De acordo com a pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) em 2020, existe dificuldade para compreender e interpretar a complexidade das obrigações tributárias por parte dos declarantes, causando inconsistências nas declarações.

Avaliando este cenário foi desenvolvido o gráfico 2, que se trata da despesa pública com educação *per capita* nos países pesquisados, durante o período de 2010 a 2015.



Fonte: *Country Economy* (2020)

Elaboração do autor

*Valores expressos em dólares (US\$)

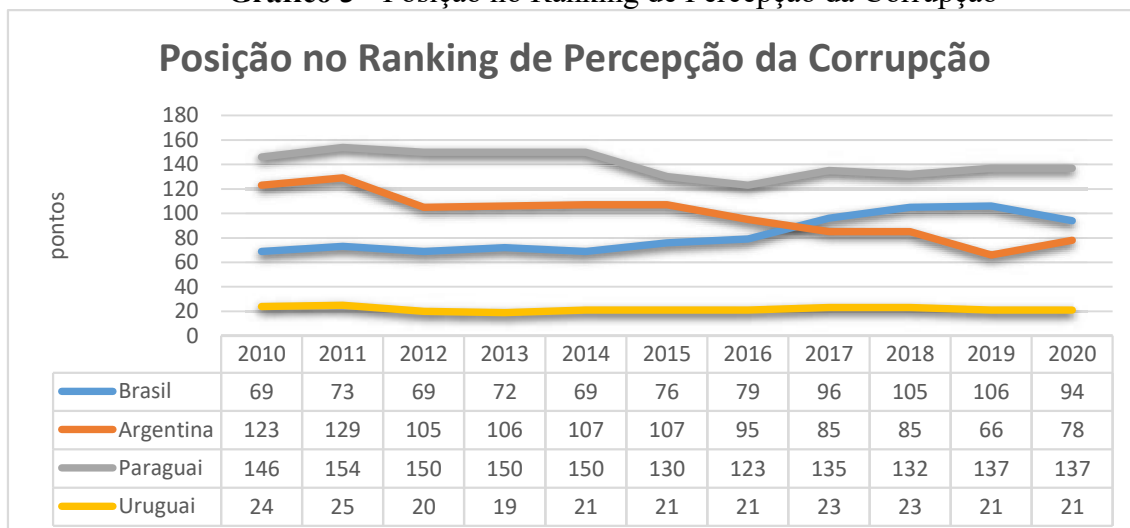
Conforme o gráfico apresentado é possível verificar que a Argentina, Brasil e Uruguai possuem valores similares de 2010 até 2014, quando a Argentina passa por um crescimento e o Brasil por uma queda. Em contrapartida o Paraguai apresenta despesa pública com educação por habitante demasiado mais baixa que a dos demais países.

1.8.3 Percepção de corrupção

Segundo a Transparência Internacional – Brasil o Índice de Percepção da Corrupção (IPC) é um indicador de corrupção no setor público produzido desde 1995 que avalia 180 países e territórios anualmente.

O IPC utiliza uma escala que vai de 0 (país considerado muito corrupto) a 100 (país íntegro). O gráfico 3 demonstra as posições no *ranking* dos países estudados no período de 2010 a 2020 enquanto o gráfico 4 apresenta a pontuação dos países obtida no estudo.

Gráfico 3 - Posição no Ranking de Percepção da Corrupção

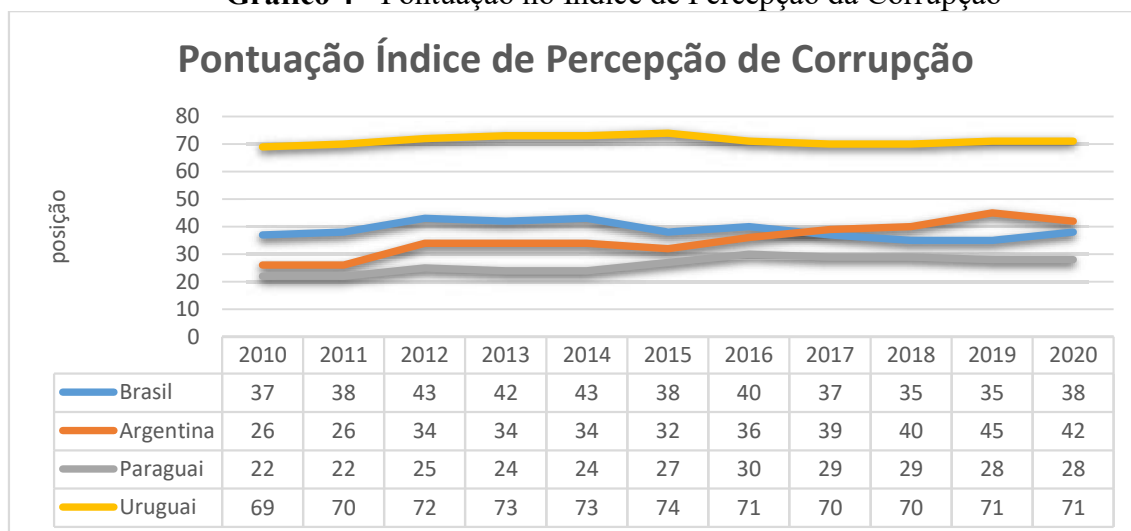


Fonte: Country Economy (2020) e Transparência Internacional (2021)
Elaboração do autor

Analisando o gráfico 3 é possível concluir que dos países listados o que possui melhor posição é o Uruguai, possuindo certa estabilidade desde 2012. O Brasil subiu muitas posições em 2018, com uma pequena queda até a última divulgação do estudo em 2020. Em contramão a Argentina que chegou a 129ª posição em 2011 conseguiu cair para 66ª posição em 2019. Já o Paraguai é o com pior posição no ranking, chegando ao 154ª lugar em 2011, não apresentando grandes mudanças até 2010.

Acompanhando os resultados de posição no *ranking*, o gráfico 4 apresenta a pontuação obtida no estudo durante o mesmo período.

Gráfico 4 - Pontuação no Índice de Percepção da Corrupção



Fonte: Country Economy (2020) e Transparência Internacional (2021)

Elaboração do autor

Sem medidas efetivas ou reformas anticorrupção apoiadas pelo governo faz com que os cenários demonstrados pelos gráficos acima não apresentem melhoras significativas (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2021).

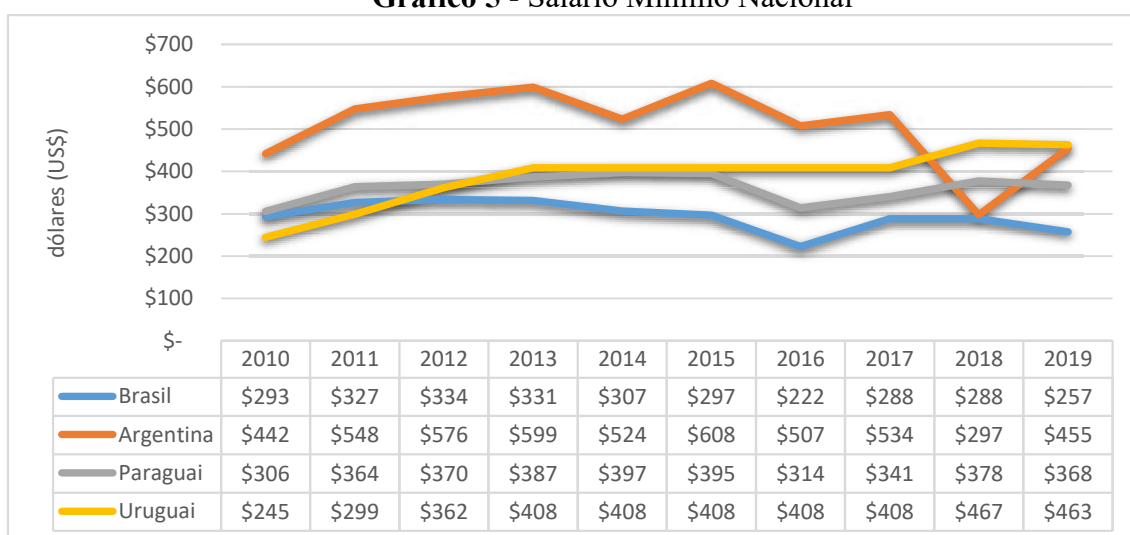
A pesquisa realizada pela mesma organização em 2017 apontou que a maior parte dos países não havia evoluído no combate a corrupção, revelando manifestação da corrupção no setor público (OLIVEIRA; NASCIMENTO, 2021).

Embora a comunidade internacional esteja sempre desenvolvendo métodos anticorrupção, já é de conhecimento que onde os métodos de controle são ineficazes e a legislação for inadequada a corrupção vai continuar acontecendo (OLIVEIRA; NASCIMENTO, 2021).

1.8.4 Salário mínimo

Analisando o último Índice de Percepção da Corrupção divulgado em 2021 é possível verificar que os países mais corruptos são os menos desenvolvidos ou em desenvolvimento, além de serem conhecidos por possuírem os salários mínimos mais baixos. Por este motivo foi exposto abaixo no gráfico 5 a evolução do salário mínimo durante o período de 2010 a 2019 nos países estudados. Para efeitos de comparação os valores foram convertidos em dólares (US\$).

Gráfico 5 - Salário Mínimo Nacional



Fonte: Country Economy (2020)

Elaboração do autor

*Valores expressos em dólares (US\$)

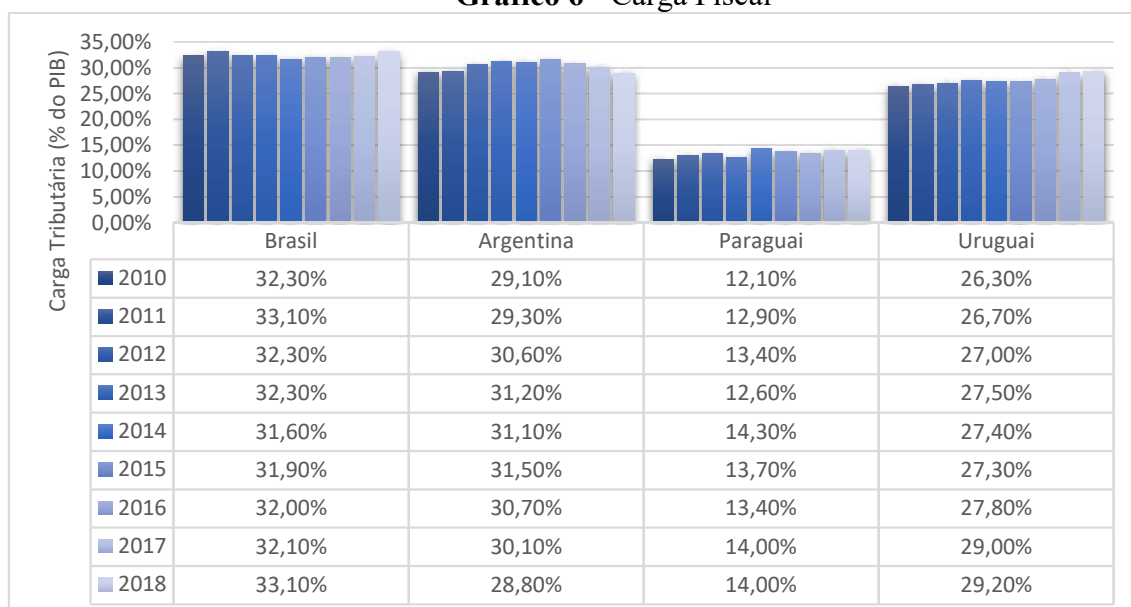
Diante das informações apresentadas é possível verificar que historicamente o salário mínimo da Argentina é mais alto, a queda apresentada em 2018 é devido à alta do dólar em comparação ao peso argentino durante aquele período. Os salários dos demais países possuem valores próximos no ano de 2010, encerrando 2019 com o Uruguai e Paraguai com valores mais próximos da Argentina e o Brasil com o valor mais baixo entre os quatro países listados.

1.8.5 Carga fiscal

A Receita Federal (2016) informa que as diferenças de carga fiscal podem estar relacionadas com o fato de que algumas espécies tributárias de um país podem não estar presentes em outros, como a previdência, que em alguns casos é privada.

Foi apresentado a seguir no gráfico 6 a carga fiscal de 2010 a 2018, dos quatro países presentes na pesquisa.

Gráfico 6 - Carga Fiscal



Fonte: Country Economy (2020)

Elaboração do autor

Diante dos dados mostrados é possível verificar que a carga fiscal brasileira sempre foi a mais alta, seguido da Argentina e Uruguai, enquanto a do Paraguai chega a atingir menos da metade em alguns anos.

1.9 Sistema tributário e sonegação fiscal

A seguir serão apresentadas as estruturas tributárias dos países estudados e as entidades governamentais que possuem como responsabilidade a aplicação da legislação, fiscalização e o cumprimento das obrigações. Juntamente serão apresentados os dados referentes as taxas de sonegação fiscais dos países estudados com a análise dos gráficos e demais informações.

Na tabela abaixo é possível verificar a composição da receita tributária de cada país, sendo expressas em porcentagem do PIB no ano de 2016.

Tabela 1 - Receita Tributária por tipo de Imposto em Porcentagem do PIB - 2016

	2016			
Classificação dos Impostos	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai
Receita tributária total	11,1	14,1	9,5	18,6
Receita de impostos diretos	4,1	8,8	2,1	7,8
Receita de impostos indiretos	5,4	5,3	6,9	10,8
Outros impostos	1,7	0,1	0,6	
Contribuições sociais	6,0	7,8	1,0	7,5
Receita tributária total (incluindo contribuições sociais)	17,2	22,0	10,5	26,0

Fonte: CEPALSTAT (2020)

Elaboração do autor

*Valores expressos em porcentagem (%)

A tabela 7 apresenta os resultados da receita tributária por tipo de imposto em porcentagem do PIB durante o ano de 2017.

Tabela 2 - Receita Tributária por tipo de Imposto em Porcentagem do PIB - 2017

	2017			
Classificação dos Impostos	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai
Receita tributária total	9,9	13,85	9,94	19,64
Receita de impostos diretos	3,9	8,17	2,31	8,76
Receita de impostos indiretos	5,1	5,68	7,44	10,88
Outros impostos	0,9		0,19	
Contribuições sociais	5,96	7,94	1,1	7,73
Receita tributária total (incluindo contribuições sociais)	15,86	21,79	11,04	27,37

Fonte: CEPALSTAT (2020)

Elaboração do autor

*Valores expressos em porcentagem (%)

A partir das informações acima pode-se observar que a receita tributária do Brasil e o Uruguai possuem os maiores índices de impostos diretos e contribuições sociais compondo a receita tributária total, enquanto a Argentina e Paraguai possuem os menores números na maioria dos indicadores.

Segundo Bordin e Lagemann (1994) os países do Mercosul possuem os impostos indiretos como a sua principal fonte de financiamento do setor público, apresentando estruturas fiscais com tendências regressivas que não beneficiam a igualdade social ao depender do consumo como base tributária.

1.9.1 Argentina

A Agência Argentina de Investimento e Comércio Internacional menciona que no país a arrecadação é realizada pelo Governo Federal, pelas províncias e municípios, por meio de impostos sobre lucros, bens e consumo.

De acordo com a AFIP (*Administración Federal de Ingresos Públicos*) a DGI (*Dirección General Impositiva*) é o órgão responsável pela aplicação, arrecadação e fiscalização dos tributos nacionais da Argentina, aplicando multas e penalidades. Ainda de acordo com a AFIP, a DGI procura facilitar e simplificar os procedimentos para que os cidadãos possam cumprir com as obrigações fiscais de forma correta.

As principais obrigações da Argentina serão apresentadas a seguir na tabela 3.

Tabela 3 - Principais Impostos e Contribuições - Argentina

Governo Federal
Imposto de Renda
Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)
Imposto de Renda Mínimo Presumido
Impostos Especiais
Imposto sobre Propriedade Pessoal
Imposto sobre Dívidas e Créditos Bancários e Outras Operações
Províncias
Imposto sobre o Rendimento Bruto
Imposto do Selo
Imposto sobre Transmissão de Propriedades
Municípios
Taxas e contribuições especiais

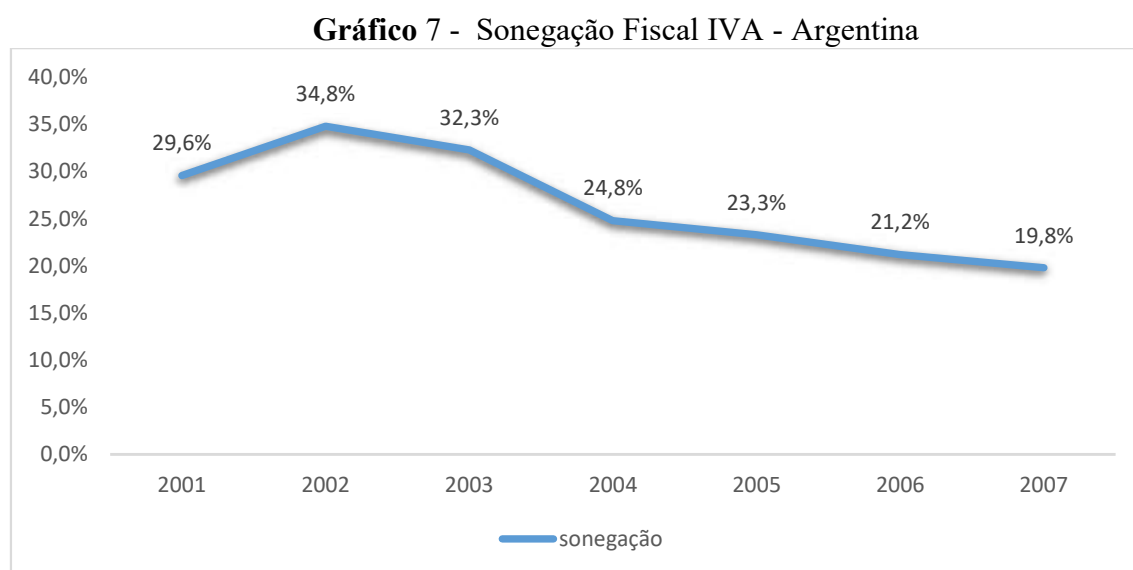
Fonte: AGENCIA ARGENTINA DE INVERSIONES Y COMERCIO INTERNACIONAL (2020)

Elaboração do autor

Em um estudo realizado em 2020 com 405 empresas, pode-se observar que a duplicação de tributos na mesma base tributária, nos diferentes níveis de governo, foi

apontada como a de maior impacto negativo na conformidade tributária, seguido pela taxa de cobrança e / ou imposto retido na fonte sobre o lucro bruto (*CENTRO DE ESTUDIOS EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*, 2020).

Abaixo é apresentado no gráfico 7 o histórico de sonegação fiscal de IVA, o imposto mais importante da Argentina.



Fonte: CEPAL (2017)

Elaboração do autor

De acordo com a pesquisa realizada pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) em 2017 após o término da Ditadura Militar Argentina em 1983 o país passou por um longo período de crise econômica, social e política, o que incapacitava o governo de cumprir com suas obrigações, o que esclarece o aumento da sonegação de IVA no período de 2001-2002. A partir de 2003 o país passou por um processo importante de crescimento econômico, onde foram impostas medidas públicas para promover investimentos.

Além disso entre 2003 e 2008 a geração de empregos foi elevada, o que ajudou a manter o setor econômico em crescimento, com isso a sonegação de IVA de 2003 em diante manteve tendência de queda.

1.9.2 Brasil

Segundo o IBPT, que realiza estudos de diversos setores da economia brasileira, o sistema tributário do Brasil é um dos mais complexos do mundo, sendo conhecido mundialmente por ter uma estrutura extensa e complicada devido a não unificação das leis, tanto na apuração dos tributos como em sua carga tributária.

Os principais tributos federais, estaduais e municipais estão dispostos a seguir na tabela 4.

Tabela 4 - Principais Impostos e Contribuições - Brasil

Tributos federais
II – Imposto sobre Importação.
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras.
IPI – Imposto sobre Produto Industrializado. Cobrado das indústrias.
IR – Imposto de Renda (Pessoa Física/Jurídica).
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira.
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social.
PIS/Pasep – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.
Impostos estaduais
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.
ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação.
Impostos municipais
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.
ISS – Imposto Sobre Serviços.
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos.

Fonte: Senado Federal (2020)

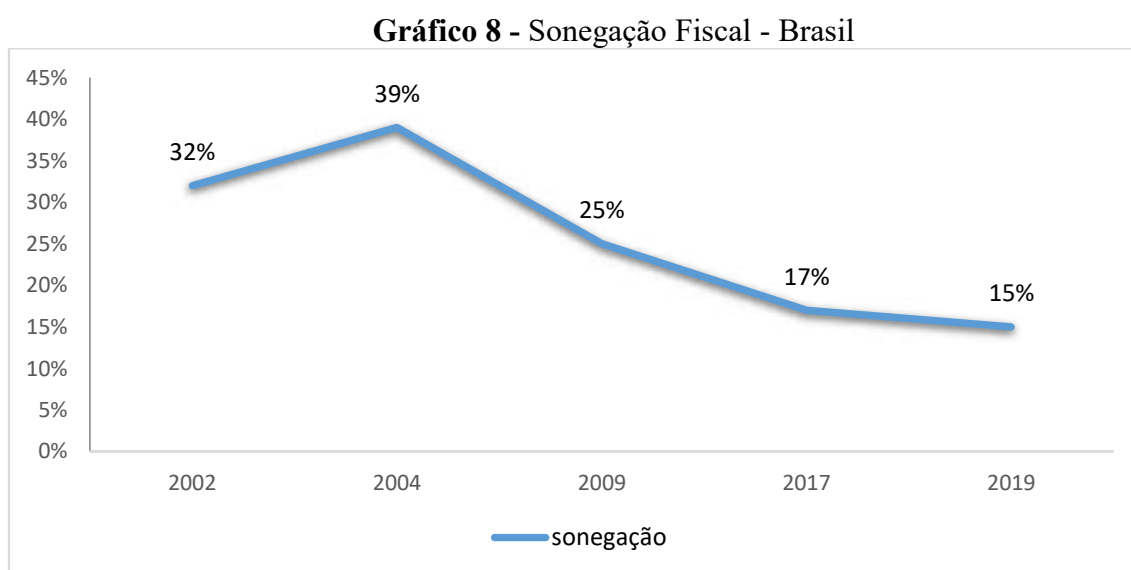
Elaboração do autor

Segundo estudo do IBPT (2020) a Receita Federal possui um plano de fiscalização de combate a fraudes e sonegação fiscal, onde são priorizadas empresas de grande e médio porte e pessoas físicas com patrimônio ou renda elevadas. O estudo ainda indica que uma das principais operações para identificar inconsistências é a diferença entre a receita bruta que foi declarada e o valor dos documentos fiscais emitidos pela empresa.

Ainda de acordo com o estudo 62% das infrações são descobertas a partir do cruzamento das informações das obrigações acessórias e do compartilhamento de informações entre os fiscos (IBPT, 2020).

O SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) é um serviço público que monitora as atividades contábeis e fiscais do país, criando um banco de dados e cruzamento de informações utilizadas para fiscalizar as declarações acessórias dos contribuintes (HENRIQUE, 2011).

De acordo com um estudo do IBPT realizado em 2020 estima-se que os tributos sonegados pelas empresas brasileiras somam R\$ 417 bilhões por ano. O ICSM foi o tributo mais sonegado em 2018, Imposto de Renda e CSLL em seguida. Em 2019 o cenário se altera, com o Imposto de Renda sendo mais sonegado que o ICMS. Ainda segundo o estudo, a sonegação média das empresas apresentou redução conforme o gráfico 8 a seguir.



Fonte: IBPT (2020)

Elaboração do autor

Segundo informações do estudo do IBPT (2020) as inconsistências são geradas devido à complexidade das obrigações tributárias, que confundem o contribuinte, além dos lançamentos incorretos dos códigos fiscais NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) nas notas fiscais eletrônicas, gerando a descrição inexata dos produtos e seu âmbito tributário, o que é um fato gerador de autos de infração.

A queda da sonegação fiscal no Brasil é devido ao cruzamento de informações e melhora na fiscalização (IBPT, 2009).

Segundo Henrique (2011) “[...] observou-se o sucesso do fisco brasileiro ao implantar o SPED que foi instituído pelo Decreto 6.022/07 com previsão de implementação total até 2013.”.

Devido aos novos sistemas de controles fiscais o país possui o menor índice de sonegação fiscal da América Latina (IBPT, 2020).

1.9.2.1 Reforma tributária no Brasil

Em 22 de Julho de 2020 foi apresentado ao Congresso o Projeto de lei nº 3.887 que se refere a primeira parte da Reforma Tributária no Brasil, nela é prevista a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), que substituirá o Pis/Pasep e Cofins (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020).

Ainda de acordo com o Ministério da Economia (2020) o objetivo desta reforma tributária é modernizar e simplificar o sistema tributário, melhorando a produtividade e aumentando o crescimento econômico do país. O novo imposto terá alíquota de 12% e estará alinhada com os modelos já internacionais já existentes de IVA.

A substituição dos impostos Pis/Pasep e Cofins pelo CBS não trará grandes mudanças para o Sistema Tributário Nacional atual, considerando que uma reforma tributária ideal tem como objetivo reduzir a carga tributária sobre bens e serviços, que é o setor que mais sente os impactos negativos da alta incidência de impostos, além de ser necessário que seja levada em consideração a capacidade contributiva do país (SCHMIDT *et al.*, 2020).

1.9.3 Paraguai

Segundo o Ministério da Fazenda paraguaio, o país passou recentemente por uma reforma tributária por meio da Lei nº 6380/19 com os objetivos de modernizar e simplificar o cumprimento das obrigações. Seguem abaixo, na tabela 5, os impostos do país.

Tabela 5 - Principais Impostos e Contribuições - Paraguai

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado
ISC - Imposto sobre Consumo
IDU - Imposto sobre Dividendos e Lucros
INR - Imposto de Renda Para Não Residentes
IRE - Regime Geral de Imposto de Renda Empresarial
IRP - Imposto de Renda Pessoal
IRACIS - Imposto de Renda para Atividades Comerciais, Industriais e de Serviços
IRAGRO - Imposto sobre o rendimento das Atividades Agrícolas
IRPC - Imposto de Renda de Pequenos Contribuintes

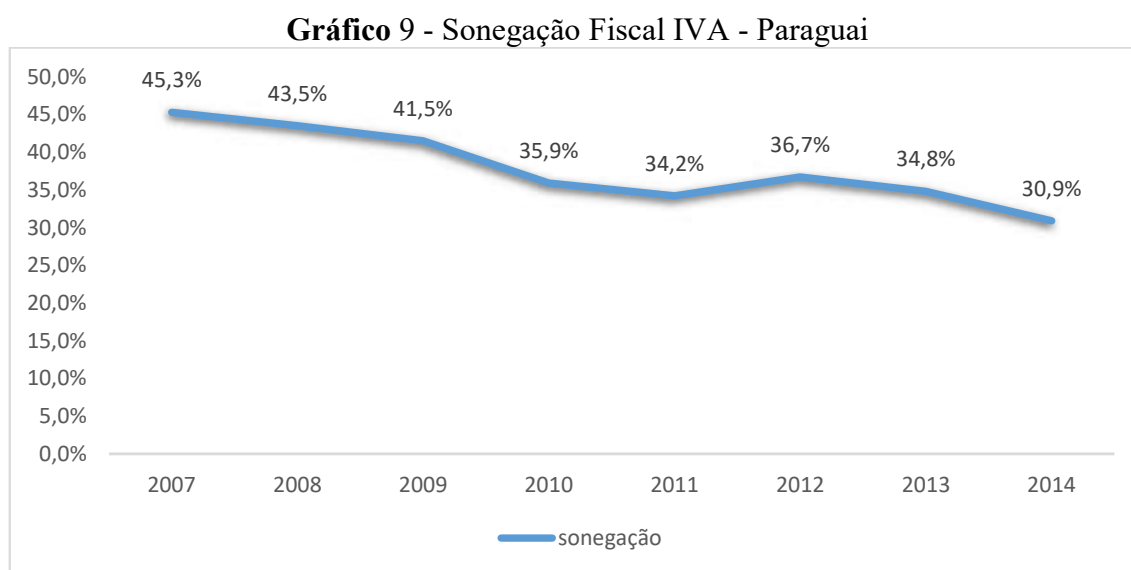
Fonte: *Ministerio de Hacienda, Subsecretaria de Estado de Tributación* (2020)

Elaboração do autor

Na reforma foi debatida a ideia de dar mais peso aos impostos diretos, estabelecendo normas sobre a tributação internacional e que aquele com maior capacidade tributária contribua um pouco mais sem aumentar as taxas diretamente (MINISTERIO DE HACIENDA, 2020). Ainda segundo o Ministério, no passado a política fiscal focava na estabilização macroeconômica, o que foi alcançado com sucesso, agora o novo foco será em redirecionar recursos para as áreas da educação e saúde com uma nova matriz orçamentária, além de economia no sistema de compras públicas, e maior geração de renda, tudo para financiar investimentos em capital humano.

Existem três entidades responsáveis pela cobrança da arrecadação de impostos no Paraguai, a Subsecretaria de Estado da Tributação (SET) responsável pelos impostos diretos e indiretos, a Direção Nacional das Alfândegas (DNA) responsável pela cobrança do IVA externo e demais tarifas de importações e os municípios que arrecadam impostos sobre a propriedade (GIMENEZ et al., 2017).

Segundo o estudo realizado por Gimenez et al. (2017) a cobrança de impostos no Paraguai é altamente dependente de impostos indiretos, especialmente o IVA, que possui os indicadores de sonegação fiscal durante o período de 2007-2014 apresentados a seguir no gráfico 9.



Fonte: *Gimenez et al. (2017); CEPAL (2017)*
Elaboração do autor

A economia paraguaia passou por um processo de formalização que afetou diretamente o sistema tributário. Nesse sentido, em 2014 houve uma queda de 3,9 p.p. dentro a taxa de sonegação do IVA em relação ao ano anterior, como resultado de melhorias nos controles e gestão da administração tributária. Segundo a análise o número total de contribuintes aumentou 9,1% naquele ano (GIMENEZ et al., 2017).

1.9.4 Uruguai

Segundo o *Uruguay XXI*, agência que elabora estudos sobre os setores da economia do Uruguai, os impostos indiretos constituem a principal fonte de arrecadação tributária do país. A Diretoria Geral Impositiva (DGI) é o órgão responsável pela administração do sistema tributário no âmbito nacional.

Os principais impostos do país estão ordenados na tabela 6.

Tabela 6 - Principais Impostos e Contribuições – Uruguai

Impostos Indiretos
IVA - Imposto sobre o Valor Agregado
IMESI - Imposto Específico Interno
Impostos Diretos
IRAE - Imposto de Rendas das Atividades Econômicas
IRPF - Imposto de Renda das Pessoas Físicas
IRNR - Imposto às Rendas dos Não Residentes
IP - Imposto ao Patrimônio
IMEBA - Imposto às Vendas de Bens Agropecuários

Fonte: *Uruguay XXI* (2020)

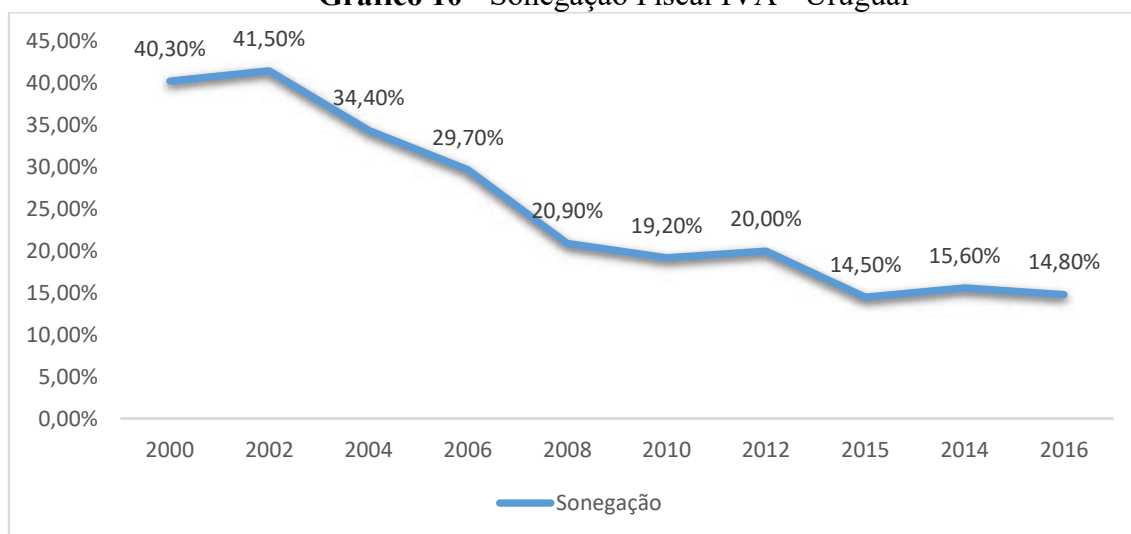
Elaboração do autor

De acordo com o *Uruguay XXI* (2019) a DGI realiza a auditoria das declarações com amostras aleatórias, notificando os contribuintes caso sejam identificados aspectos que devem ser explicados.

O Departamento de Estudos Econômicos divulga a cada 8 anos o relatório com a medição de sonegação de IVA que é o imposto mais importante do país, já que representou 48,1% de toda arrecadação do ano de 2016. O estudo apresentado a seguir tem como base o período de 2000-2016.

O método utilizado para o cálculo decorreu da comparação da arrecadação observada durante o período com a cobrança potencial para o mesmo período.

O gráfico 10 apresenta os resultados obtidos no estudo publicado pelo DGI.

Gráfico 10 - Sonegação Fiscal IVA - Uruguai

Fonte: DGI (2019)

Elaboração do autor

No gráfico acima observa-se que a taxa de sonegação diminuiu no período 2003-2009, posteriormente apresenta um comportamento oscilante, mas com tendência decrescente. Alcançou o máximo em 2002 (41,5%) e mínimo em 2015 (14,5%). Considerando o período de ponta a ponta, estima-se que a taxa de sonegação caiu 63,4%.

Segundo o estudo as variações registradas seriam baseadas na evolução da atividade econômica e devido reforma tributária que foi introduzida no final de 2006. Na reforma foi realizada a inclusão de um pacote de melhorias em termos de gestão e eficiência da administração tributária além da redução das taxas de IVA, que foi possível graças a eliminação da COFIS (*Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social*). As penalidades pelo descumprimento das regras das declarações impactaram na redução da sonegação.

CONCLUSÃO

A sonegação fiscal se tornou um obstáculo internacional que atinge países desenvolvidos e em desenvolvimento, os estudos realizados sobre o tema sempre buscam explicar os agentes motivadores dos sonegadores de impostos.

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise dos incentivos dos sonegadores de impostos dos países que são considerados Estados Parte do bloco econômico Mercosul (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai), por serem países semelhantes economicamente e culturalmente.

O trabalho foi de natureza aplicada e empírica, com informações que poderão ser utilizadas para auxiliar na limitação do problema da sonegação fiscal nos países estudados, com finalidade teórica, explicativa e qualitativa, visto que esclareceu alguns dos termos mais utilizados no âmbito tributário, esclareceu os agentes motivadores dos sonegadores de impostos, além de ser constituída por pesquisa bibliográfica e documental, por trazer elementos para análise.

Ao coletar os dados econômicos, verificou-se que em relação ao PIB *per capita* o Brasil, Argentina e Uruguai não possuem grandes distinções, com exceção do Paraguai que sempre foi o que obteve valores muito menores que os demais países.

Em relação a despesa pública com educação, foi possível observar que mais uma vez o Paraguai foi o país com os valores mais baixos ao longo do tempo, enquanto os demais não possuíram oscilações relevantes durante o período analisado, podendo demonstrar a falta de dedicação com a área que é de suma importância para o desenvolvimento de um país.

A pesquisa também permitiu analisar o índice de percepção de corrupção, onde foi possível concluir que todos os países estudados não estão bem posicionados, salvo o Uruguai. O que resulta na falta de métodos anticorrupção e de controles eficazes.

Para mais, também foi evidenciado que a carga fiscal do Brasil e Argentina são as mais altas entre os países estudados, enquanto a do Paraguai é visivelmente a mais baixa, enquanto isso foi possível observar que somente o Brasil e Uruguai possuem os maiores

índices de impostos diretos e contribuições sociais compondo a receita tributária total, demonstrando que os países do Mercosul possuem estruturas fiscais com tendências regressivas que não beneficiam a igualdade social ao depender do consumo como base tributária.

Todos os países possuem uma quantidade similar de impostos principais, com exceção do Brasil, que já é conhecido por dispor de uma gama de impostos com um dos sistemas tributários mais complexos do mundo.

Como ponto em comum a Argentina e o Uruguai apresentaram melhoras nas taxas de sonegação do IVA, após as reformas tributárias que simplificaram e modernizaram o cumprimento das obrigações.

Enquanto isso o Brasil é o país que mais se difere dos demais, por não ter um imposto unificado (IVA). A reforma no Brasil ainda dá os primeiros passos para desenvolver meios de tornar o envio das obrigações tributárias menos complexos, a queda da sonegação se deu pela utilização da tecnologia no que diz respeito ao cruzamento de informações e sistemas de controle, como o SPED.

O Paraguai passou por um processo de formalização que trouxe melhorias para os controles e gestão da administração tributária, ocasionando a redução da taxa de sonegação de IVA do país. Da mesma forma no ano de 2019 foi instituída uma nova reforma tributária, com o objetivo de simplificar o cumprimento das obrigações nos próximos anos.

Neste sentido, foi possível concluir que o que motiva os contribuintes do bloco econômico do Mercosul a sonegarem seus impostos é a complexidade dos sistemas tributários e falta de sistemas de controle.

Como sugestão de futuras pesquisas recomenda-se realizar a comparação novamente após a apresentação dos resultados obtidos pelas reformas tributárias do Paraguai e Brasil, além da indicação para realizar a pesquisa e comparação com outros grupos de países.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, R. *Quanto pagamos de imposto?* Lua Nova: Revista de Cultura e Política, São Paulo, v. 2, n. 1, p.81-83, jun. 1985. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451985000200020>. Acesso em: 18 abr. 2018.

AGENCIA ARGENTINA DE INVERSIONES Y COMERCIO INTERNACIONAL (Argentina). *El Sistema Tributario en La Argentina*. [20--?]. Disponível em <https://www.inversionycomercio.org.ar/docs/pdf/El_Sistema_Tributario_en_la_Argentina.pdf>. Acesso em 11 jan. 2021.

ARGENTINA. Dirección General Impositiva. Administración Federal de Ingresos Públicos. *Impositiva*. Disponível em: <<https://www.afip.gob.ar/sitio/externos/institucional/impositiva/>>. Acesso em: 01 fev. 2021>.

BALBÉ, F. Frois; MACHADO, T. Andrade. *O Mercosul como Experiência de Integração Econômica: Avaliações e Perspectiva*. In: II ENCONTRO DE ECONOMIA CATARINENSE, 2., 2008, Chapecó. *Anais...*. Chapecó: Apec, 2008. p. 227 - 237. Disponível em: <http://www.apec.unesc.net/IIEEC/sesoes_tematicas/Especiais/Artigo3.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2018.

BORDIN, L. C. Vitali; LAGEMANN, E. *Análise Comparativa das Estruturas Tributárias dos Países do Mercosul*. Indicadores Econômicos FEE, [S.I.], v. 22, n. 3, p.237-267, abr./jun. 1994. Disponível em: <<https://revistas.fee.tcche.br/index.php/indicadores/article/view/866/1144>>. Acesso em: 15 mai. 2018.

BRASIL. Mercosul. *Saiba mais sobre o MERCOSUL*. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercotel>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

BRASIL. Ministério da Economia. *Reforma Tributária*. Brasília, DF: Ministério da Economia. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>>. Acesso em 11 fev. 2021.

BRASIL. Receita Federal. *O que é carga Tributária?* Brasília, DF. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao_fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-dig.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Principais impostos e contribuições pagos no Brasil*. Brasília, DF. Disponível em <<https://www.senado.gov.br/noticias/jornal/cidadania/impostos/not03.htm>>. Acesso em 11 jan. 2021.

CENTRO DE ESTUDIOS EN ADMINISTRACION TRIBUTARIA (Argentina). *Las Causas de Evasion en la Republica Argentina*. Buenos Aires. 2020. 37 p. Disponível em: <<http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/05/Las-causas-de-la-evasion-en-la-Republica-Arg.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2021.

CLEMENTE, F; LÍRIO, V. S; *Evidências Internacionais de Sonegação Fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde*. Estud. Econ., São Paulo, vol.47, n.3, p. 487-507, jul./set. 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v47n3/0101-4161-ee-47-03-0487.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2018

COMISSÃO ECONÔMICA PARA A AMÉRICA LATINA E O CARIBE (Org.). *Sobre a CEPAL*. Disponível em: <<https://www.cepal.org/pt-br/about>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

COUNTRY ECONOMY. *Brasil*. Disponível em: <<https://pt.countryeconomy.com/paises/brasil>>. Acesso em: 24 dez. 2020.

GIMENEZ, Lea *et al.* **Paraguay: analisis del sistema fiscal y su impacto en la pobreza y la equidad**. Luisiana: The Ceq Institute At Tulane University, 2017. 58 p. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/ceqwps/74.html>>. Acesso em: 02 fev. 2021.

HENRIQUE, Nilton da Silva. *Arrecadação Brasileira pós-Sped: A Eficácia da Fiscalização Eletrônica*. **Revista LICEU**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 29-47, jan. 2012. Semestral. Disponível em: <https://liceu.emnuvens.com.br/LICEU_ON-LINE/article/viewFile/1430/874>. Acesso em: 10 fev. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *O que é o PIB*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em: 24 dez. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Produto Interno Bruto: PIB*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em 24 dez. 2020

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (Brasil). *Estudo Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras*. Curitiba. 2009. Disponível em: <https://issuu.com/robertodiasduarte/docs/sonega_ao>. Acesso em: 08 fev. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (Brasil). *Estudo Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras*. Curitiba. 2020. Disponível em: <https://issuu.com/robertodiasduarte/docs/sonega_ao>. Acesso em: 26 dez. 2020.

LAMPERT, E. *Educação e Mercosul: Desafios e Perspectivas*. Revista da Faculdade de Educação, São Paulo, v. 24, n. 2, p.9-28, jul.-dez. 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-25551998000200002>. Acesso em: 18 abr. 2018.

LETTIERI SIQUEIRA, M.; RAMOS, F. S. *A Economia Da Sonegação: Teorias e Evidências Empíricas*. Revista Economia Contemporânea, Rio de Janeiro, p. 555-581, set./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

LETTIERI SIQUEIRA, M.; RAMOS, F. S. *Evasão Fiscal Do Imposto Sobre a Renda: Uma Análise do Comportamento do Contribuinte Ante o Sistema Impositivo Brasileiro*. Economia Aplicada, São Paulo, v. 10, n. 3, p. 399-424, jul./set. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ecoa/v10n3/a06v10n3.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

MARTELLI, F. P.; SILVA, A. de B. *Influência da Carga Tributária Sobre o Crescimento das Organizações: Revisão De Literatura*. Revista Científica Faculdades do Saber, São Paulo, v. 1, n. 1, p.09-20, 2016. Disponível em: <www.revista.fmg.edu.br/index.php/f_saber/article/download/3/3>. Acesso em: 15 abr. 2018.

MOREIRA, A. M. *Elisão e Evasão fiscal: Limites ao Planejamento Tributário*. 2003. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2018.

OECD. *The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

OLIVEIRA, Cintia Rodrigues de; NASCIMENTO, Isabella Chaves do. *Anatomia da Corrupção Transnacional: Desvendando as Teias e Trilhas do Dinheiro Sujo em Negócios Legítimos*. 2021. 16 v. Escola Superior de Propaganda e Marketing, São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://internext.espm.br/internext/article/view/603>>. Acesso em: 14 fev. 2021.

PARAGUAI. Ministerio de Hacienda. Gobierno Federal do Paraguai. *Guía para El Contribuyente*. Paraguai: 2020. 193 p. Disponível em: <<https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/Biblioteca?folder-id=repository:collaboration:/sites/PARAGUAY-SET/categories/SET/biblioteca-virtual/guia-tributaria>>. Acesso em: 18 jan. 2021.

PINTO, J. A. A. *Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul*. [2001]. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_II_julho_2001/0507AparecidoHarmonia.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2018.

SABAINI, Juan Carlos Gómez et al (ed.). *Consensos y Conflictos en la Política Tributaria de América Latina*. Santiago: Cooperación Española, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41048/6/S1700003_es.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2021.

SCHMIDT, Franciele Spengler da Silva et al. *Carga tributária e as Propostas de Reforma Tributária no Brasil*. In: XX MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO, 10., 2020. Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 2020. v. 10, p. 01-15. Disponível em: <<http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucspgga/xxmostrappga/paper/view/6834>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

SIQUEIRA, R. B. de; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. de. *A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos*. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, p.513-544, set./dez. 2001. Quadrimestral. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402001000400004>. Acesso em: 18 abr. 2018.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL (Brasil). *Índice de Percepção da Corrupção*. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>>. Acesso em: 01 fev. 2021.

URUGUAY XXI (2019). Sistema Tributário. Disponível em:
<<https://www.uruguayxxi.gub.uy/guiadoinvestidor/sistema-tributario.html>>. Acesso em: 20 dez. 2020.

URUGUAI. Dirección General Impositiva. Ministerio de Economía y Finanzas. *Medição de evasão de IVA*. 2019. Disponível em:
<<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,Evasion-IVA,O,es,0>>. Acesso em: 02 fev. 2021.